

農業経営における“家計と経営の未分化”について

——その会計理論的考察——

浅 野 幸 雄

(昭和57年11月30日受理)

A Theoretical Consideration on the close Relationship of the Family Household and Business in the Farm Management

Yukio ASANO

Synopsis

There are many difficult problems to measure correctly the affairs in the farm business operations. One of them is the fact that business and family household are closely related on the farm, especially in the Japanese agricultural structure. This close relation presents complicated procedures in the measuring, recording and reporting of the transactions in the agricultural production, with which accountant has to deal them on farm business unit. Actually when part of the service or asset is used in the household, it obviously cannot be charged entirely to the farm business, and would not be included in figuring income statement in order that farmer may measure management activities alone.

Major objectives of farm accounting are to be provided for farm management to profit and loss statement, and financial position statement on farm business unit. These financial statements allow the farm management to measure the efficiency in using the factors of production and the profitability in producing agricultural products for sale.

As a business scale recently grows in the cooperative, capitalistic and even family farm, it is important to maintain greater control over its financial transactions. So that the farm accounting must form a separate accounting entity from the family household, in order that farm accounting on the farm business unit may furnish needed information for business analysis and farm planning for effective decision making.

The aim of this paper is to study the relationship between two accounting entities, proprietary theory and business entity, and the correct measurement for the various affairs in the agricultural production, as considering the substance of the farm management in Japan.

1. はじめに一問題の提起と限定—

今日、資本主義経済機構に深く編み込まれた個別農業経営は、常に市場取引関係と密接な掛り合いを持ちながら運営されてきている。農業生産に必要な装備を充足するために生産資材や雇傭労働力を含めて、その調達に広く市場機構を通じて貨幣価値的に評価されてくる。しかし、一方で農業生産は動物性、植物性の食料、原料の供給であり、動植物を生産対象とし、それぞれが個体差をもったものである。その生産過程において、自然条件に強く制的されながら一様でない変化として貴化するものである。また農業生産には副産物や中間生産物を利用した自給肥料、自給飼料など、内部取引が多く市場価値をもって把握し難いものもある。したがって、農業経営の経営成果や経営態様を貨幣価値的に測定する農業会計において、最も重要な問題は、この動植物の有機的生命体を対象とすることと、その価値形成過程において市場性をもたない生産物の評価の困難さにあるといえよう。シュマーレンバッハ (Eschmalenbach) は「農業経営上の会計制度の歴史では実際その大部分は評価方法の歴史である」¹⁾ とし、農業経営のみならず、内部取引の多い化学工業においても同様な問題を抱えていることを指摘している。

また、わが国のこれまでの農業経営における会計実務で、とくに注意すべきことは、「農家を一つの会計単位としていること」²⁾ であり、「農業全体として収益と費用が期間的に対応され、農家全体としての所得や財産の増減変化が計算されている」³⁾ ことである。農家を会計単位としているということは、もともとわが国の農業経営の特質として零細な農業経営が前提されていて、その実態は家計と経営が未分化の状態にあるということである。この状態は「全く自給経済という特殊部門の存在によって」⁴⁾ であり、農家経営内で生産された農産物の供給と需要の間に市場機構を欠いた、封鎖経済部分の存在が、農家経営の実態を社会経済的な価値尺度によって掌握し難いことを示すにはかならない。したがって、農家を会計単位として限定することにおいて、経営活動の側面だけを抽出した経営業績を貨幣価値的に把握することが、本来的に困難にさせている。

しかし、今日、農業経営の協業化、共同化が進み、また漸次的であるが、農業の有限会社や農業法人の企業的農業経営も増えつつあるなかで、非家族員を含む経営組織体では、家計と経営を区分して経営成果を把握するための会計機構を備え持つ必要性が高まってきた。また、個人経営でも借地によった耕地面積の拡大と省力化のための機械導入が行なわれていることから、経営部門の独立を認識した合理的管理の必要性を強めてきている。そこで、生産技術的側面と農業制度的側面の生産環境条件の変化のなかで、家計から分離独立した経営部門の経営成果を、社会的に通則性のある客観的数値として把握することが強く要求されてきている。

実際に複雑な財産構成を有する農業経営は、その経営において増減変化してやまない財産構成要素をいかに記録計算しているであろうか。実態的には「その会計処理は、それぞれの実務的指

導者の主観により、あるいは都道府県・事業団体などによって決定された指針にしたがって、それぞれ区々になっている」⁵⁾ことが指摘されている。経営事象を記録する会計技術は社会的な制度として存在するものでなければならない。経営成果として算出された純収益が、広く社会的に客観性をもって認容されるためには、一定の原理、原則にしたがって算定されるものでなければならない。一般に公正妥当と認められた会計処理の基準に準拠した経営成果であれば、とりわけ、共同経営のような非血縁の関係者が参画しているところでは、合理的な成果分配をなしうる基礎を提供するものである。またそれは個別経営にとっては時間比較を、他の経営組織体では経営比較を可能にさせ、さらに経営管理上の有用な経営資料として役立つものである。そこで商業で広く採用されている企業会計原則が農業の分野にも適用されるのであるが、農業生産の特殊性もあって、その一義的な適用はまた多くの問題を内包するものとなっている。したがって、「農業生産の実状に即した会計処理基準といったものができていなければならない」⁶⁾のである。

本稿では、個別の農業経営の問題として、農家経営の家計と経営の未分化における経営計算の構造を究明しながら、農業生産の価値形成過程を測定する困難さ、そして経営規模拡大による経営主体の確立と会計処理基準の必要性を、会計理論的に考察しようとするものである。

(注)

- 1) E. シュマールンバッハ、上岐政蔵訳『動的貸借対照表論』第7版、森山書店、1954年、p. 13.
(Schmalenbach, E., Dynamische Bilanz, Auf, 7, 1938)
- 2) 貝原基介著、「農業会計の特質と農業経営会計学の研究領域について」農業計算学研究、第4号、1970年、p. 12.
- 3) 同上書 p. 12.
- 4) 神崎博愛著、「農業経営の目標と現実」富民協会、1969年、p. 41.
- 5) 田中義英著、「農業会計学前途への道」農林業問題研究、No. 28、1970年、p. 44.
- 6) 同上書、p. 44.

2. 農家経営の会計主体

農家を一つの会計単位とする、ということは農家経営を一つの会計的範囲として限定することであり、その範囲内で所得や財産の増減変動を記録計算することにある。しかし、農業生産の環境条件が著しく変貌する過程にあって、われわれはいま一度、農業経営における会計事実を評価し、測定する判断の主体者はだれであるのか、またどのような立場から会計的判断をするのかを、農家経営そのものの特質を検討しながら考えてみたい。

わが国の農業経営の大半は零細な土地を所有し、農業の従事者も家族員の労働に依存した家族的経営が支配的である。一定の装備をもとに、季節的な繁忙期には外部から若干の労働力を雇い入れるにしても、なお、家族員の労働力の不足分を補充するものでしかない程度の、いわば小農としての経営規模である。この特質から農業経営というよりも農家経営、家族経営、家族労作経営と称されているわけである。このような零細な家族経営としての経営目標は、基本的には家族

員の生計を維持することに置かれている。

生計を維持するということは、その家族の生活体系を維持することであり、そこには生命の生産、労働力の再生産が行なわれる生活の場として機能している。この家族は家族員の生計維持のため財貨、用役が消費される経済単位、すなわち消費経済体として存立する。ここに経済主体としての家計という単位が与えられている。また、生計維持に必要な財貨、用役が消費される糧としての所得が稼得されねばならない。家族経営ではその所得を稼得するために、生産活動に必要な労働力を家族員から充当する。しかし、この自給労働について対価報酬が評価されていない実態がある。例えば、昭和32年度の臨時税制調査会答申では、「家族に対する給与の支払は行われないうことが多く、また、たとえ行ったとしても事実の確認はほとんど不可能であり……」と説明している。また昭和40年の答申では、「家族従業員に対する給与支払慣行が一般化しているとは認められず、またその支払給与の額に限度を設けずに経費に認めれば、恣意的な給与の取りきめによる負担の不当な軽減を図られるおそれがあり……」²⁾として、家族員の労働力が、いまだ十分に制度的、社会的に商品化されていないことを示している。農家経営では生計を維持するために、所得を生み出す経営活動において家族経営として取り組むところの生産経済体としても存在する。わが国の大方の農業経営が、このような消費経済体と生産経済体とが混然一体化していることから、いわゆる「家計と経営の未分化」としての属性をもったものと理解されている。

この消費経済体としての側面から会計は一般的には、家計、官庁会計、公益法人の会計などが挙げられる。消費経済体の原初的な会計目的は、現金の現在の残高の証明であり、収入額を限度としてその源泉を明記し、これに対する支出の用途を項目別に明らかにすることである。通常、消費経済体の会計責任 (Accountability) は単純な収支計算をもって解除されるものである。とくに家計における収支計算は、所得としての一定額から、家族員の欲望を充足させながら生活向上を計るために支出処分される過程である。すなわち、家計の支出は、所得収入の範囲内において生活的合理性を配慮しながら、現在の生計維持のための支出と、将来的な危険負担に備えるための貯蓄として処分されるプロセスである。家計の行動理念は生計維持思考 (Idee der Nahrung) であり、収入支出計算の過程では、損益計算は成立しないのである。

次に、家計における私的財産の管理について会計的立場から考察してみよう。家計用財産は生計維持に支配された財貨であって、家族構成員の各々の欲望充足の度合いは様々であり、衣食住に必要な生活手段として存在し、また教育や文化そして娯楽にかかわるものまで含めて多目的であり、多義的である。またその財産はその一人のものにとっての、その取得時の歴史性や取得以降の受着性をもち、さらに趣好品としての性格を帯びているものもある。したがって、家計用の財産構成はそれぞれが必ずしも有機的結合をもって、統一体を成しているものではない。そこで家計用財産を貨幣価値的に評価する積極的意義は見出し難いのである²⁾。家計支配下の財産を管理しようとするならば、その種類別の数量単位にもとづく物量計算 (Mengenrechnung) で事が

足りるのである。家計における私的財産は生活手段として保有されているものである。したがって、その財産は資本概念をもって律することはできないのである。耐久資産を保有していても、家計支配下であれば、それは資本財ではなく、当然、投下、回収の過程に置かれていないので減価償却の対象資産でもない、またその必要もないことになる。

家計と経営の未分化の問題は、具体的には私的財産と経営財産とが不可分な一体をなしていることから考察できるものである。たとえば、テーブル一つ採り上げても、それが家計的に家族員の食卓として利用するのであれば、生計維持のためにあることが認識できる。テーブルはその家族の私的な所有財産として存在する。また同一のテーブルが農作業における作業台として、使用されるならば、家計の源泉である所得を稼得するための手段であり、経営資産の一部として存在することになる。この資産を利用して継続的に再生産を可能ならしめるためには、その資産の減損に相当する部分を生産物の販売対価から補填される必要がある。すなわち、それは減価償却の対象資産として認識され営利原則（Erwerbsprinzip）の支配下に置かれることになる。したがって、零細な農家経営における私的財産と経営財産とが混然一体化しているということは、財産の公私混同を意味するのではなく、会計主体における帳簿上（buchhalterisch）の帰属において不明確になっていることを意味する³⁾。すなわち、零細な農家経営では財産が生産手段として、また労働力についてもいえるのだが、資本循環過程に純粋な形で編入されていないことを示している。

そこで、われわれは農家を一つの会計単位として、一定期間の所得を算定しようとするならば、会計理論上所有主理論（proprietary theory）が適用されることになる。すなわち、この農家に保有される財産はその所有者の私的所有物であるから、所有主は自己所有の財産増減に最大の関心を寄せ、所有財産の保全と増殖を直接的な目的とする。したがって、会計の処理、手続はすべて所有者に関連づけられ、財産変動を記録計算する会計的判断の主体者はその所有者である。所有主理論にもとづく計算構造は、一定期間を限定しその期首と期末のそれぞれの純財産を算定し、この両時点の純財産を比較して、その増加を所得として認識する、いわゆる純財産増加説（Reinvermögenszugangstheorie）であって、一定期間内の個人所有の純財産の増加部分を所得とする。

しかし、実際問題としては、個別経営の立場で期首と期末の純財産を評価することが困難であることから、純財産が実現（realize）したものについてだけ計測して所得額を掌握することが行なわれている⁴⁾。この財産法の計算構造では、所得の結果は把握できてもその原因は究明できない。というのは期中の取引過程を捨象しているものだからである。したがって厳密な意味で取引記録に継続性はなく、経営業績を掌握しようとしても計算構造的に経営的側面を抽出することができないのである。

(注)

- 1) 長 穰著,「税法学の基礎原理」同文館, 1978年, p. 99.
- 2) 土田三千雄著,「会計理論」同文館, 1975年, p. 198. (土田教授は, もともと「消費経済体では収益を貨幣価値で測定することが倫理的に拒否される」という理由を指摘している。)
- 3) 江題憲治郎著,「会社法人格否認の法理」東京大学出版会, 1980年, p. 34.
- 4) 武田隆二著,「所得会計の理論」同文館, 1970年, p. 66.

3. 農業経営と経営主体

今日の農業経営が高度な資本主義経済体制の中に深く編み込まれ, また, 科学技術の進捗度に
応じて生産技術, 生産方法そして制度的な生産組織も複雑な様相を呈するようになってきた。そ
こで農家経営が農業経営として, 家計とは別個の観念的な経営主体の確立を認識する契機につ
いて若干考察しておきたい。ということは経営主体の確立によって, 経営体そのものの立場から,
動態的の把握である経営成果計算と, 静態的の把握である経営の財政状態を示す財産計算についての
会計対象を限定することにもなるからである。

戦後農業の変貌過程において, 個別農業経営は農業機械, 農業施設の導入に伴うその稼働や維
持の管理について, また化学肥料, 農薬などの施肥, 投与について, これらの有効利用を計るた
めに専門的な知識を必要とするようになってきた。生産技術的側面から複雑な農場装備を擁す
る個別経営主は, 個人的なレベルで経営を合理的に管理運営することにおいて, もはやその管理
能力の限界を超えたものとなってきた。

農業生産の技術的な発達と相俟って, 農地法, 農業基本法, 農業構造改善事業など農業の制度
的側面から経営の合理化, 近代化, 協業の助長が促進された。個別経営は生産手段の機械化, 施
設化そしてこれらの大型化, また多様な生産資材の利用によって, 生産性の向上を目指すことか
ら自主的に集団組織を編成する気運を昂揚させることになった。共同利用, 集団栽培, 部門協業
そして法人格をもつ有限会社や農業生産法人などの生産過程に関する経営組織の編成によって経
営形態の変化をもたらすこととなった。生産技術的側面と農業制度的側面とから農業生産条件に
対応した共同化, 協業化の経営形態が形成された。その農業経営は耕地面積の拡大を計り, 農業
労働力を確保し, そして機械, 施設など大規模な農業用固定資産を投入し, 経営規模の拡大がす
むと, それだけ農業経営の調達, 生産, 出荷販売の各部門とも外延的に複雑化してくるのであ
る。同時に, 経営当事者にとっても内包的には, 合理的な経営管理について科学的数値にもとづ
く慎重な対処が要求されてくるのである。

個別農業経営の規模拡大は生産手段の量的な大いさとして把握されるのであるが, 農地, 農業
労働力, 機械・施設そして農業資材など, これら異質の生産手段の一つ一つの構成が, 統一的な
経営目的に対し有機的結合をもって存在することになる。これらが有効に活用されるために規模
の経済性を考慮しながら, 常に科学的に合理的に掌握されねばならない。そこに経営主体の見地

から財産管理的側面が強調されるのであるが、他方に経営活動による経営業績の正確な把握は経営そのものの存立にかかわって、今日的な課題として重要性を増してきている。そこで合理的な管理と経営業績の掌握のために企業的管理手法の導入によって、すなわち、複式簿記の原理を採り入れて科学的数値によって行う意志が働くのである。もとより複式簿記は商業の分野で発展してきたもので、資本の循環過程を最も合理的に計測する計算体系として歴史性をもったものである¹⁾。われわれは個別農業経営の一定期間の経営業績である純収益、そして一定時点の経営状態を把握するに際し、複式簿記原理を適用するにしても、なお、その記帳対象において十分な資本価値として認識されていない部分があることを知らねばならない。

経営業績として把握されるべき経営成果は、農業生産のために投入された生産手段としての経営財産の、その活用によって惹起した増減変化の結果である。単なる資産保有による貨幣価値変動や相続などによる増減変化の結果ではない。したがって、農業生産に不可欠な農地も生産手段として存在する。しかし、私的に所有する農地は農民の経験と勘によって支えられ、額に汗して開墾した産物であり、家族員の生計を維持する基礎として歴史性をもった執着心と愛着心がある。この観念が社会的に容認された所有権として形式的でなく、実質的支配力をもつのであって所有者の自由な裁量ができる物権として支配する。これが自作農主義の骨格ともなっているのだが、近年では農地の資産保有志向もあって共同経営のような大規模経営の組織化を進めるうえで農地の流動化を妨げていることはいうまでもない。また農地の私的な生計維持のための糧としての所有財産は、これまでの国家的な独占資本主義の土地収奪の経緯から農民に生産手段としての観念に転換させることを難かしくしており²⁾、このことが個別経営の経営主体の確立に幾多の問題を提起するにいたっている³⁾。

共同経営でも、また借地にする耕地面積の拡大をはかった農家経営でも、そこに投入される労働力は、経営規模の拡大によって質的变化をもたらすものである。すなわち、非血縁的な農業従事者が同一経営組織体の中で、統一した経営目標の下で協働的に働くことになる。そこでは労働の生産性を向上させるために労働は分業として展開し、「個々の人間は、分割せられ独立してきた部分的行為の専属的担当者」⁴⁾となってくる。自作農主義的な労働行為に永く慣れ親しんだ農業従事者も、こうした質的变化を伴ってくると、私的な家事労働と経営労働との区分認識をもつようになり、「農業経営に対する家族労働力投入についても給付、反対給付を明瞭にする」⁵⁾契機をもつことになる。省力化のための機械、器具の投入による数量的増大は一層の分業と専門化に拍車を駆けることになり、家計とは異った経営労働としての認識は一層強くなるものである。

また、農業経営の形態的变化、農業制度など新しい農業生産条件に対応して導入された農業機械、農業施設などの固定資産は、それだけまた個別経営にとっては生産資本の財務的な固定化を意味する。固定資産の投入によって、収益稼得の努力はその資産の耐用年数に亘って長期化することにはかならない。その有用な活用によって粗収益を増大させるが、同時に固定資産の減価償

却費は収益稼得の犠牲的価値喪失分として収益から補填されねばならない。減価償却費は経営費用として経営的に固定費の膨張をもたらすものである。減価償却費の会計的把握は、その固定資産の経済価値の消耗をその資産の使用期間中に費用として配分し、収益と対応させる損益計算目的から計上される。また減価償却費の計上は生産物の価額にその償却分を転化させる原価計算目的もあり、さらに固定資産に投下された固定資本を流動資産によって回収する資金計算目的もあって、経営にとって重要な財務管理項目である。したがって、経営全体の成果を測定する場合に、償却対象の固定資産はもはや私的な所有財産の観念を没却し、経営財産として私的なものから分離して経営そのものの価値の流れの中において認識されるものでなければならない。

家族経営的な個別の農業経営において、その経営規模が小さければ小さい程その生産物の家計仕向けの自給経済的側面が大きく支配するようになる。農産物の一部は自給によって消費され、また一部は市場に出されてその販売対価としての貨幣は生計維持のための家計に組み入れられる所得とされる。つまり市場へ出荷する目的意識は副次的、二次的である。しかし経営規模が大きくなれば、自給経済的構成から企業の営利の構成へと転換する実質的内容をもつようになる⁶⁾。

個別農家が借地によって耕地面積を拡大し、不足する労働力の省力化のために各種農業機械を導入して生産の増大を行うことは、地域経済的、社会経済的にも農産物の安定した市場供給という社会的生産の任務が高まることになる。それだけに計画的生産への積極的意志が働き、より一層市場経済との掛り合いの密度を増すことになる。

そこで個別農家経営の規模が拡大すると、家計とは別個の経営主体の計算体系が確立され、消費経済体に対する生産経済体の会計としての本来的な経営業績の把握も可能ならしめるものとなる。農家経営といえども生産目的に結合された様々の経営資産は、たとえその家計帰属の所有者のものであっても、所有者から独立した経営資産として存在する。したがって、その資産は所有者の気ままな処分は許されない。それは経営体に組み込まれた資産であって、資本の法則に支配された有機的結合を構成しており、資本の循環過程の中に置かれたことになる。それ故に、その資産の増減変化の記録は、経営主体の立場から会計的判断を待つものでなければならないのである。すなわち、経営そのものの実体を認め、私的所有者の恣意的要素を排除した企業実体 (business entity) の立場から経営事象を測定することによって、その経営数値に客観性を持たせることにほかならない。

近年、農業生産組織の編成が著しいが、その組織体において会計主体は実態的にどの程度まで確立されているだろうか。阿部亮耳氏の研究によると⁷⁾、農業生産組織として、a) 栽培協定組織、b) 共同作業組織、c) 共同利用組織、d) 農業生産受託組織、e) 農業経営受託、f) 農業共同経営、を挙げそれぞれの組織構造を分析しながら、農業共同経営の場合にだけ、企業実体を認めた会計主体があることを指摘している。生産組織に参加する個別農家の私的な経済的利害の主張が強く、共同組織を制度的に、客観的に会計単位として確立するには未だかなりの時間を必要

とし、所有と経営に関する経済学的、経営学的研究の課題が残されているといえよう。

(注)

- 1) レイモンド・ド・ルーヴァー、岸悦三訳『ルーヴァー複式簿記生成史』広島商大論集、第3巻、第2号、1972年、p. 137. (Raymond De Roover, La formation et l'expansion de la comptabilité à partiedouble, 1937)
- 2) 井野隆一、陣峻衆三、重富健一編著「戦後日本の農業と農民」新評論、1975年、p. 48.
- 3) 小倉武一著、「農地法改正の意義」農業法研究、農業法学会、1970年、第5、6号合併号 p. 12. (小倉武一氏は農家一般が資産保有的志向をもつときに、これに対抗して、所所の流動化を図るよりも、所有と利用の分離の傾向を助長するほうが得策かもしれないことを示唆している。)
- 4) 三戸 公著、「個別資本論序説」森山書店、1964年、p. 138.
- 5) 貝原基介著、「会計実体と農業の会計」、農業計算学研究、1969年、第3号、p. 6.
- 6) 上林貞次郎著、「構成體論的企業論分析—ゴットル企業論の究明—」伊藤書店、1943年、p. 11.
- 7) 阿部亮耳著、「農業生産組織の会計学的諸問題」、農業経営研究、1979年、第17巻、第1号、p. 17~19.

4. 家計と経営の分化傾向

家計と経営の末分化である農家は消費経済体と生産経済体、生計維持思考と営利追求の行動原理という本質的に異なる目的の混成体である。会計的にも非営利事業体の会計と営利事業体の会計ということで、会計主体が異なる混成体である。家計と経営の末分化の状態である農業経営から経営活動を抽出して、経營業績や経営成果を把握するために、この末分化を帳簿上分離するに足るだけの経営規模の拡大を必要とする。それは経済的にも制度的にも、経営主体の確立を客観的に認識できる程度のものでなければならない。具体的には協業経営、共同経営また有限会社や農業法人などの集団的生産組織の経営形態の変化として現われてきた。しかし、家計と経営の分離の課題は個人経営でも共同経営でも、また法人格をもつ経営組織においても共通の課題として考察されるものである。この課題を会計技術的に解消させるにしても、家計と経営を観念的にも分化させるだけの制度的、経済的基盤の醸成が徐々にではあるが抬頭しつつあるといえる。

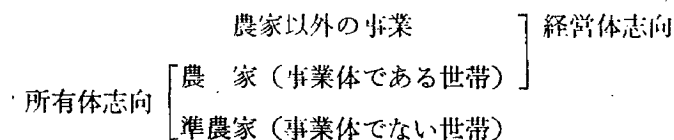
とりわけ、有限会社や農業法人など法人格をもって農業経営を営む場合には、取引の主体は個人で対応しても、責任所在の明確な経営体になる。法人は経営上にかかわる権利、義務の主体者であり、所有主とは別個の存在として対外的な経済活動において、自然人と同様の権利、義務を備え持つ抽象的な人格者である。所有主や経営者が交代しても法人格をもつ経営組織体であり続けるのである。ということは、その経営は所有主個人の私的用具であることを否定するもので、その経営に従事する取引行為は経営の行為として認められ、経営主体の確立が制度的に認められていることを示している¹⁾。

経営成果は経営財産の経営目的に運用させた増減変化の結果であり、経営所有者や経営参加者の個人的財産の増減変化の結果ではない。ひとたび経営組織に組み込まれた財産は、たとえその財産が個人へ帰属すべきものであっても、経営独自の運動過程に編成されたものである限り、経営独自の計算体系下に支配されるものである。そこでは経営所有者や経営参加者の私的な任意の

財産運用を許さないのである。それは経営主体の立場から経営目的に活用されるべき客観的存在であるからだ。したがって、経営業績である純収益の算出も、その下位概念としての粗収益および経営費用を説明することにおいて、経営財産の増減変化をもってすべきものである。また独自の計算体系をもつ経営主体の見地から算定された純収益は、経営それ自体の純収益であって、所有者、参加者の直接的帰属になるものではない。個人的帰属にするためには、成果分配の手続によって分配処分がなされ、個人個人の勘定に振替えることが必要である。この手続を経るまでは経営それ自体の純収益であることを認識すべきである。

所有者や経営参加者の私的財産が経営財産として経営組織体に組み込まれるということは、「その目的の不明確で多義的な家計から一定額の財産が分離されて、明確な営利目的のための元本とされる」²⁾ ことである。この分離を明確化するために元本としての資本勘定が設置され、帳簿上で財産帰属の主体者を明確にすることである。この会計技術によって財産が経営資本として機能する出発点を示し、ここに家計と経営の観念的分化が会計処理上によって認識することができる。経営組織体に財産が編入されると、それは統一的な経営目標に指向された経営財産となり、「個々の財産がどのように姿を変えようとも、どこまでもそれらが有機的全体として統一的に把握される」³⁾ ことになる。家計の支配から離脱した財産は、経営全体の生産手段、生産資本として機能することであり、資本の運動法則に支配されたものとなる。ここに経営全体が統一的な資本価値計算によって測定することが可能となり、農業経営それ自体が会計実体に組み込まれたことになる。この会計実体を明確にすることが、「農業経営が近代的な経済的条件の下で社会的に一つの農業生産の単位としての意味があるということを確認することにほかならない」⁴⁾ のである。

なお、農業統計の分野においても家計と経営の分化の問題は、真正面から取り組まねばならない重要な課題となってきている。農業の機械化、施設化、化学化など生産技術的側面と農業制度的側面から、農業生産の環境条件が著るしく変貌する過程のなかで、事業体である世帯とされる農家そのものの社会的認識を変えつつあるのである。農業統計の基本的単位としての農家そのものの質的变化について、磯辺俊彦氏は「労働力再生産のための生活共同体である家族の変質、その世帯と経営の分離、さらに農家内、農家間での経営と所有の分離の諸傾向が進行した」⁵⁾ ことを指摘している。そこで彼は日本農業の階層構成を緻密に分析しながら、これまでの農家の一元的な掌握の仕方に対して



という形で、農業統計の対象としての農家の質的な解体進行を提示し、「このことは、旧来の所有＝経営という自作農的把握方式が解体して一方は経営体へ、他方は土地所有へと」⁶⁾ 分化傾向

のあることを明示した。

農業統計の対応としても農家統計から経営統計への移行の道筋も、1965年中間農業センサスでは、いまだ社会的市民権を得ていないことから採用されなかったが、1970年、1975年のセンサスでは農家統計の枠組を崩さないで、近代化の動きを反映させる方向へと向っている⁷⁾。統計対象としての農業の多様化、多面化に対し、現実的には経営機能面の重視が、農家単位について再検討を加えた要因にもなったともいえよう。

もとより、統計は統計対象の集団のいくつかの側面を数量的に総括したものであって、対象となる集団現象を種類別に統計数値によって表明しようとするものである。農家統計を例にとれば、国とか県の統計数値の集積主体である機関は、農家の分類を経営規模別、専業・兼業別、経営組織別等で統計をとり、この統計資料によって農家の動向や農業の構造的変化の態様を察知する。また関連当局はそれぞれの構造的な特質や通則性をできるかぎり正確に把握して、農政の合理的施策の判断材料とするものである。

統計数値は総量とか平均値とかの数量的な総括である。われわれはこの数量的な総括によって浮彫りにされた平均農家について知ることができる。しかし、現実の個別農家の実態は知ることができない。統計手法には複式簿記原理のような計算構造において、自動検証機能が備わっているわけではない。したがって、統計数値の記帳をもって、また統計手法の一部を採用して個別経営自体の経営態様や経営成果を把握しようとしても、その数値に対しては正確性に欠けているといわざるを得ない。「抽象的経済観念は具体的な農業経営の運行の統轄者とはなり得ないことを農業簿記成果が教えてくれるのである」⁸⁾。個別農業経営の立場からは自己の経営状態を知るために、簿記によって自らの責任において記帳するものである。

(注)

- 1) 農業法人は、当初、個別農家の課税対策を契機として、農家の一戸一法人の有限会社として誕生したが、制度上は認められたのは、昭和36年農業基本法の制定と同法17条の協業助長の具体的な法的措置により、同37年に農協法、農地法の一部改訂がなされ、ここに農業法人として農地法上「農業生産法人」という呼称で農事組合法人、有限会社、合名会社、合資会社の四法人に限って認められた。しかし、農地法の理念である自作農主義に象徴されるような、旧来の農業構造の桎梏から脱し得ず、法人格と云えども実質内容を伴っていない。綿谷起夫氏は「農業生産法人の自作農主義」(1965, 農業法研究, 2号 p. 109)において『農業生産法人も、それが法人経営の一類型であるかぎり、農地の所有ないし経営の主体としての法人といわれる』耕作」者主体としての自然人とは分離しているから、これらの主体の三位一体化を基調とする自作農主義から外れている。だが農業生産法人を法人そのものではなく、その構成員にそくしてみたばあい、自作農主義はやはり貫徹している』ことを指摘している。その後、昭和45年の農地法改正では農業生産法人の設立条件を緩和したりしたが、なお所有、経営、労働の三位一体を基調とする自作農主義は強く支配し、実態的には経営主体はもちろん会計主体の確立も不十分なものでしかない。
- 2) 馬場克三、内川菊義著、「基本簿記概論」春秋社、1962年、p. 8.
- 3) 同上書、p. 8.
- 4) 貝原基介著、前掲書、p. 6.

- 5) 磯辺俊彦著「農業統計と農業経営」『農業経営と統計利用』日本農業経営研究会編, 1982年 p. 14.
- 6) 同上書, p. 25.
- 7) 同上書, p. 14~15.
- 8) 神崎博愛著, 「農業簿記上での技術と経済結合の意義」『農業計算学研究』, 1670年, 第4号, p. 6.

5. お わ り に

農業経営そのものを理解するためには社会経済的な立場から、農業の生産活動を明らかにしなければならない。そのための農業会計の任務は農業に関する生産活動を主体とした経営組織体を会計単位として、会計的範囲を限定し、その経営業績、経営成果としての純収益を算定するものでなければならない。「我々の意味する純収益は社会経済を形成する一細胞としての経営の組織の下において生み出されたもの」¹⁾と理解し、純収益を経営組織体において、その物的帰属において把握するものである。一方、農家を会計単位と定めることは、消費経済部門を含めた所得計算であって、農家の実質的支配者の人的帰属における所得を算出することになる。その内容は農業所得だろうと、農外所得だろうと、また景気変動利益を含まうと問うものではない。近年の農業の機械化、化学資材利用の生産技術の発展と、合理化や近代化の促進から編成された制度的な農業生産組織体は、その生産手段において複雑な物的財産構成を擁するものとなってきた。そこで農業会計の分野でも会計主体論の立場から、所有主理論 (proprietary theory) ではなく、企業主体理論 (business entity theory) によって考察することが余儀なくされたのである。この理論的立場は、これまで検討してきたように家計と経営の分化が強く前提されていなければならないのである。

経営的側面が重要視されてきたことから様々な集団的生産組織体が編成されてきた。協業化、共同化等によって一つの経営組織体の経営規模が拡大すると、その経営成果や財政状態はより一層正確に把握する必要性を高めることになる。というのは、同一経営実体に非家族員の構成員が現物出資や労働出役という形で参加することになり、その出資額や労働力に対して納得し得る適正な評価を付さねばならない。“身内”とか“血のつながり”とかの個人的恣意性を排除し、経営そのものの見地から客観的に評定しなければならない。経営の参加報酬に対しても合理的な成果分配がなされるために、平等原則とか均等原則を設置しなければならない。そのための客観的な経営資料を作成する必要がある。そこで計算機構自体に正確性を検証する能力をもつ複式簿記は不可欠である。

実際に、簿記記帳も経営規模が零細であれば、記帳対象事実も少なく、それだけに有用性も少ない。しかし、経営規模が大きくなれば、記帳事実としての会計事実も多くなり、簿記の有用性が発揮されることになる。とりわけ私的要素を欠く共同経営体では簿記の必要性が高いことはいうまでもない。この点についてマルクス (K. Marx) は「過程の調整および観念的総括としての簿記は、過程が社会的規模で行なわれて、純個人的性格を失うことが甚だしくなるにしたがっ

て、ますます必要となる。……また資本主義的生産におけるよりも共同体的生産において、いっそう必要である」²⁾と指摘している。

経営における農業生産過程を社会経済的に明らかにするためには、経営事象を社会経済的な貨幣価値尺度によって捕捉することである。しかし、農業生産には耕種部門から畜産部門への自給飼料、畜産部門から耕種部門への自給肥料など、また市場性をもたない副産物や中間生産物など収支事実が伴わない内部取引が多く、その価値評定に多くの問題を内包している。農業統計の分野では、その評価基準を費用価主義、成分価主義、処分価主義など歴史性をもって研究されている。この評価方式が個別の農業経営の立場で、農業会計としての妥当性の吟味は十分になされていないのである。客観的な信頼のある経営成果を測定するためには、農業生産の特殊性を踏まえた基本的な会計処理基準の作成が必要である。統一的な基準に準拠して作成された会計資料は、個別経営分析上の期間比較や経営比較において有用な役割を果たすものとなる。

(注)

- 1) 金沢夏樹著「農業に於ける『純収益』及び『所得』の概念について」岩波書店、農業と経済、第15巻第1号、1949年、p. 57.
- 2) K. マルクス、向坂逸郎訳「資本論」岩波書店、1967年、p. 155～6. (K. Marx., Das Kapital)